



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13864.720019/2015-42
ACÓRDÃO	1002-004.484 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LIMM SERVICOS MEDICOS HOSPITALARES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO. APLICAÇÃO DE SÚMULA. ART. 101 DO RICARF.

Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Na prestação de serviços hospitalares a utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido reclama a presença dos seguintes requisitos, cumulativamente: a) a prestação de serviços hospitalares, assim considerados aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvam as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002 (exceto consultas médicas); e b) a prestadora dos serviços ser organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, conhecer em parte do recurso, apenas quanto ao debate acerca do percentual de presunção do IRJ e CSLL. No mérito, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Rafael Taranto Malheiros (substituto integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme descrito no acórdão recorrido, o processo versa acerca de autos de infração formulados em 20/02/2015, atinentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e tributação reflexa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurados nos trimestres dos anos-calendário de 2010, com o crédito tributário total de R\$ 1.095.965,15 (um milhão, noventa e cinco mil, novecentos e sessenta e cinco reais e quinze centavos), composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados.

Segundo Termo de Verificação Fiscal (fls. 697/721), a infração apontada no lançamento consiste na aplicação incorreta do percentual de determinação do lucro presumido sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviços médicos. Além de não possuir estabelecimento físico a autoridade destacou que a fiscalizada efetuava tão somente a prestação de serviços médicos em estabelecimento hospitalar de terceiros, ficando a cargo deste o fornecimento de estrutura de atendimento, equipamentos e pessoal.

O contribuinte apresentou impugnação a qual foi julgada improcedente por meio do acórdão n. 108-000.597. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010, 01/04/2010 a 30/06/2010, 01/07/2010 a 30/09/2010, 01/10/2010 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS PROCESSUAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência das obrigações principais e

acessórias (deveres instrumentais) consiste-se em trabalho de auditoria de natureza ordinária que implica no cotejo de fontes de informação provenientes da escrituração de livros comerciais e fiscais da pessoa jurídica.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação oriunda de procedimento de fiscalização revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, que, ao final, facultou ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

LUCRO PRESUMIDO. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO DA ATIVIDADE. SERVIÇOS HOSPITALARES. CARACTERIZAÇÃO. SOCIEDADE SIMPLES. INOBSERVÂNCIA DA FORMA DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BASE IMPONÍVEL DO IMPOSTO.

A determinação da base tributável do imposto de renda com base no regime de tributação no lucro presumido deve ser levada a efeito em conformidade com o montante de receitas das atividades e observância atuação de natureza não empresarial definida no objeto social da entidade à época da ocorrência dos fatos geradores.

Configurando-se que o cumprimento das obrigações acessórias a cargo do sujeito passivo não atendeu ao pressuposto normativo que determina a aplicação coerente do percentual de presunção no curso do exercício da atividade empresarial, pertinente a recomposição das bases imponíveis em consonância com a ordem normativa aplicável para determinação do lucro tributável aferido no procedimento de ofício.

No que concerne ao conceito de serviços hospitalares de que trata o art. 15, § 1º, inciso III, alínea *a* da Lei n.º 9.249/1995 com a alteração dada pelo art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, somente alcança os serviços prestados por pessoas jurídicas que atendam aos critérios de qualificação preceituados na forma da legislação tributária de regência.

A reforma das autuações fiscais desenvolvidas com observância dos critérios exigidos pela norma cogente associada à tributação do imposto de renda demanda ampla e irrestrita comprovação do sujeito passivo mediante acervo

documental contemporâneo aos respectivos fatos geradores da obrigação tributária principal.

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Caberá a incidência do percentual de presunção de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica com vistas à determinação da base de cálculo do imposto de renda devido; considera-se serviços hospitalares aqueles estritamente vinculados às atuações laborais desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002.

Para essa finalidade, não são considerados serviços hospitalares as atividades que não possuam custos diferenciados, mormente as simples consultas médicas, os serviços prestados com utilização de ambiente de terceiro e os serviços médicos ambulatoriais com recursos para realização de exames complementares.

Assim sendo, para fazer jus ao percentual de presunção de 8% (oito por cento), a prestadora dos serviços hospitalares deve, ainda, estar organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

Caso contrário, a receita bruta advinda da prestação dos serviços, ainda que caracterizados como hospitalares, estará sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010, 01/04/2010 a 30/06/2010, 01/07/2010 a 30/09/2010, 01/10/2010 a 31/12/2010

MULTA DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE INOBSERVÂNCIA DE PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. VEDAÇÃO DE APRECIAÇÃO DE DIVERGÊNCIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2.

A aplicação da multa de ofício de 75% decorrente da configuração de falta de declaração e pagamento de tributo encontra previsão expressa na norma de regência.

A alegação dirigida sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária avaliação de divergência de natureza estritamente constitucional acerca de norma tributária tipificadora de conduta infracional e da sanção fiscal correspondente

Sob esta perspectiva, as assertivas firmadas nesse sentido não comportam juízo cognitivo no âmbito do órgão de julgamento na esfera administrativa.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ALCANCE NA ESFERA ADMINISTRATIVA. OFENSA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Ressalvando-se as súmulas e/ou acórdãos prolatados em sede de Cortes Superiores que versem sobre a inconstitucionalidade de normas jurídicas de

natureza tributária federal, os demais precedentes forenses inter-partes não vinculam as instâncias julgadoras de primeira instância, pois se restringem às matérias e partes envolvidas no respectivo litígio.

Descabe à instância administrativa de julgamento a apreciação de arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental de natureza tributária.

Impugnação Improcedente

Intimado do acórdão em 30.10.2020 (fls. 900) o contribuinte interpôs recurso voluntário em 01.12.2020 (fls. 902 e 904/923) alegando em síntese:

- como demonstrado e comprovado pela Recorrente com os documentos de fls. 792/850, por um erro do sistema da Receita Federal não foi possível acessar o conteúdo dos autos do processo administrativo em epígrafe, o que, por consequência, afetou a efetividade da defesa, causou prejuízo ao oferecimento de impugnação, atentando contra a ampla defesa e o contraditório assegurados a todos os cidadãos. Somente foi possível obter cópia integral do processo via atendimento presencial em 27/03/2015, data esta véspera do prazo fatal de 30 dias para protocolo da defesa.
- a Recorrente atende perfeitamente o conceito de “serviços médicos hospitalares” previsto na redação original do artigo 15, §1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249/95, por ser, a época da fiscalização, uma Sociedade Simples Uniprofissional que prestava serviços de pronto atendimento através de contrato com a Santa Casa de Misericórdia de Guararema, onde no período fiscalizado - a contratada – Santa Casa era a responsável pelo local, equipamentos, pessoal (exceto médicos) e possuía Alvará expedido pela ANVISA.
- pugna pelo consequente cancelamento da multa de ofício ou sua redução para o percentual de 20% (vinte por cento), tendo em vista o princípio constitucional do não confisco.

Não foram juntados documentos com o recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo, entretanto deve-se avaliar os demais requisitos de admissibilidade para conclusão acerca do seu conhecimento.

Como exposto trata-se de lançamento para exigência de diferença de IRPJ e CSLL apurada em razão de equívoco na aplicação do coeficiente de presunção para fixação da base de cálculo do Lucro Presumido. As atividades do contribuinte, delimitadas pelo lançamento, envolvem a prestação de serviços médicos.

O acórdão recorrido julgou a impugnação do contribuinte improcedente, tendo – no que tange ao debate do efeito confiscatório da multa - fundamentado a conclusão na aplicação das Súmulas CARF n. 02:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Neste cenário, por força do art. 101, III do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, o recurso não de ser conhecido:

Art. 101. Não se conhecerá de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote como razão de decidir:

I - decisão plenária transitada em julgado, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade, nos termos do §2º do art. 102 da Constituição Federal;

II - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; ou

III - Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica quando, com relação às decisões ou súmulas mencionadas nos incisos I a III:

I - houver outra matéria a ser apreciada; ou

II – o recurso voluntário contiver argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado das súmulas ou as decisões não se aplicariam ao caso concreto.

Assim, deixo de conhecer do recurso quanto ao ponto: efeito confiscatório da multa.

Do mérito:

Como exposto, no caso concreto estamos diante de lançamento para exigência de IRPJ e CSLL recolhidos a menor no ano 2010, decorrente da suposta aplicação equivocada dos percentuais de presunção de receita. Segundo defendido pelo Contribuinte, por ser pessoa jurídica

prestadora de serviços médicos sua receita deve ser fixada pela aplicação dos percentuais de 8% e 12%, IRPJ e CSLL respectivamente. Para fiscalização e acórdão recorrido o contribuinte não cumpriu os requisitos para aplicação ao caso da exceção contida no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249/95.

A matéria não é nova neste Colegiado. Após grande debate em torno do tema deve-se ter como referência para solução do litígio a fundamentação que levou a edição da **Súmula CARF nº 142** com o seguinte teor: *“Até 31/12/2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas.”*

Em que pese no presente caso estarmos diante de fatos gerados posteriores a 2008, os esclarecimentos externados no acórdão paradigma que fundamentou a edição da súmula – o **acórdão 9101-003.334** – bem explica todo o debate:

A tributação dos serviços hospitalares na modalidade do lucro presumido já suscitou muitas controvérsias.

A Lei 9.249/1995, em sua redação original, definiu o coeficiente de 8% para os serviços hospitalares nos seguintes termos:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I – (...)

II – (...)

III trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

Havia muita polêmica sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, e quais os requisitos que os contribuintes deveriam atender para que fosse aplicado o coeficiente de 8%.

A Lei nº 11.727/2008, então, promoveu uma alteração na alínea “a” acima transcrita, que passou a conter a seguinte redação:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Os fatos debatidos nesse processo são anteriores a esta alteração legislativa.

Interpretando a redação original da Lei 9.249/1995, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao julgar um Recurso Especial representativo de controvérsia, que foi submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, consolidou o entendimento de que “a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)”:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.399 BA (2009/00064810) EMENTA DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS HOSPITALARES”. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO.

ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão “serviços hospitalares” prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de “serviços hospitalares” apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão “serviços hospitalares”, constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que “a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares”.

3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde”, de sorte que, “em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos”.

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução

de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

(grifos acrescentados)

O STJ vinha interpretando o referido dispositivo legal de maneira bem restritiva, e a mudança neste posicionamento se deu no julgamento do RESP 951.251-PR, conforme o destaque feito na transcrição acima.

Também é interessante transcrever a ementa dessa decisão:

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0) EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

ARTS. 15, § 1º, III, “A”, E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

1. Acórdão proferido antes do advento das alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008. O art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa.

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a mens legis. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resuma à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto,

com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como “serviços hospitalares” aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

(grifos acrescentados)

O voto que orientou o julgamento do RESP 951.251-PR esclarece bem o que significa interpretar a norma em questão sob a ótica de seu conteúdo objetivo:

Entretanto, não se deve perder de vista que o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.274/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não na pessoa do contribuinte que executa a “prestação de serviços hospitalares”. Doutro modo, seria alterar a própria natureza da norma legal, transmudando-se o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo, a fim de concedê-lo apenas aos estabelecimentos hospitalares.

(...)

Se a intenção do legislador – que, não se deve esquecer, representa a vontade popular – fosse beneficiar determinados contribuintes em face de suas características particulares, concedendo, assim, uma isenção subjetiva, a regra deveria referir-se a esses sujeitos, e não ao serviço por eles prestado.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

(...)

A Receita Federal tem reconhecido o direito à base de cálculo reduzida do IRPJ a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

(...)

Em conclusão, por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento

hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos.

(grifos acrescentados)

Este mesmo voto fornece ainda outros parâmetros para a compreensão do que seriam serviços hospitalares, especialmente no sentido de diferenciá-los da “simples prestação de atendimento médico”:

(...)

Com esta exegese, não está excluído por completo o aspecto referente aos custos dos contribuintes, uma vez que, para que esses efetivamente prestem serviços hospitalares, necessitam possuir um suporte material e humano específico – instrumentos necessários à elaboração de diagnósticos e intervenções cirúrgicas, bem como profissionais especializados para sua utilização, sendo tal aparato diverso e mais oneroso do que aquele relacionado com a simples prestação de consultas médicas.

Dessa forma, duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por contribuinte que no desenvolvimento de sua atividade possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, sem, contudo, decorrerem esses custos necessariamente da internação de pacientes.

(grifos acrescentados)

A nova redação conferida ao art. 15 da Lei nº 9.249/1995, por meio da Lei nº 12.973/17, determina:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

...

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, **exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;**

(...)

Considerando as premissas acima, diante das provas juntadas aos autos, é forçoso concluir que o contribuinte não preenche os requisitos para aplicação do percentual diferenciado de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para fixação da respectiva base de cálculo. Explico.

A leitura dos precedentes nos leva a uma conclusão diversa do acórdão recorrido quando este afirma ser imprescindível a constituição formal da pessoa jurídica na modalidade “sociedade empresária”, não sendo a regra do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249/95 aplicável às sociedades simples.

No entender desta relatora este ponto está superado pela decisão vinculante do Superior Tribunal de Justiça acima destaca. Para o Tribunal a norma mais benéfica tem como foco a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica e não sua forma de constituição. **Assim, o fato de a contribuinte estar registrada como “sociedade simples” no órgão competente, não restringe por si só do uso dos percentuais de presunção de 8% e 12%.**

Entretando, interpretando os precedentes, não há como afastar a exigência de que essa sociedade simples atue com “propósito de empresa”, pois a premissa das decisões tem como pilar a afirmação de que o percentual de presunção menor se justifica no caso em que a atividade realizada pelo contribuinte “possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico”.

No presente caso, não há elementos nos autos que passam levar a conclusão pela existência de propósito de empresa. Vejamos os apontamentos feitos pelo Relatório Fiscal de fls. 697:

De acordo com a exposição acima, para que os serviços prestados pela fiscalizada sejam considerados serviços hospitalares devem ser prestados em estabelecimento próprio que disponha de estrutura material e de pessoal destinados a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possua serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Deve-se destacar que há, ainda, duas condições, estabelecidas no art. 15, §1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, para que seja possível a aplicação do percentual reduzido: (1) a prestadora de serviço deve ser organizada sob a forma de sociedade empresária e (2) deve atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

...

Quanto ao atendimento às normas da Anvisa, estas estão estabelecidas na Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002. A empresa deve possuir infraestrutura física, conforme estabelecido

naquela RDC, cuja comprovação deve ser feita mediante documento expedido pela vigilância sanitária Estadual ou Municipal (Licença de Funcionamento).

Em relação à licença de funcionamento, a empresa informou que utiliza o alvará do hospital onde presta serviços. No entanto, de acordo com a RDC nº 50 da Anvisa, para que os serviços prestados pela fiscalizada sejam considerados serviços hospitalares devem ser prestados em **estabelecimento próprio** que disponha de **mínima estrutura material** ali estabelecido.

Diligências realizadas nos locais informados como endereço da empresa demonstraram tratar-se de endereços residenciais. Diligência realizada junto à Santa Casa de Misericórdia de Guararema também demonstrou que a fiscalizada era responsável apenas pela prestação de serviços médicos, ou seja, toda o resto (estrutura de equipamento, pessoal de enfermagem, limpeza, etc.) era de responsabilidade da contratante.

...

Tais conceitos dizem respeito, respectivamente, à pessoa física que emprega seu dinheiro e organiza a empresa individualmente (empresário) e à pessoa jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes (sociedade empresária).

Para ser considerada como sociedade empresária, não basta apenas estar constituída formalmente como tal, com registro na Junta Comercial, mas também que esteja materialmente caracterizada como empresa, ou seja, que se constitua num agrupamento de fatores materiais e humanos (de diversas qualificações) cujas atividades sejam organizadas economicamente para a produção ou a circulação de bens ou serviços.

Não constitui, portanto, sociedade empresária a simples prestação de serviços profissionais na área de saúde, sendo necessário que haja uma organização econômica da atividade.

Ora, interpretação no sentido de que as decisões do Tribunal dispensam a existência de “sede própria” nos parecer equivocada. A decisão vinculante somente afasta a interpretação anterior de apenas estabelecimentos hospitalares ou com estrutura de internações serem beneficiados com a tributação reduzida, mas mantém a exigência de haver a caracterização de “empresa”.

Assim, considerando as provas dos autos, não há elementos para caracterização de prestação de serviços médicos hospitalares nos termos em quem exigido pelo art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249/95.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço em parte do recurso, apenas quanto ao debate acerca do percentual de presunção do IRJ e CSLL. No mérito, na parte conhecida, nego provimento ao recurso.

ACÓRDÃO 1002-004.484 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 13864.720019/2015-42

*Assinado Digitalmente***Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**

DOCUMENTO VALIDADO